

## LA RESPONSABILIDAD POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA

**Pedro Manuel Herrera Molina**. Profesor titular de la UCM.  
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 23 noviembre 2004.

### I. PROBLEMA PRÁCTICO CONDUCTAS EVASIVAS ANTE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

En la actualidad se está produciendo un desplazamiento del fraude a la fase de recaudación. Así se desprende de los propios documentos de la Administración. Basta mencionar la **R. 5-3-2004, DG AEAT**: ONR tiene por funciones: 3.c) “estudios e investigaciones para detectar situaciones, sectores u operaciones de especial **riesgo recaudatorio**” 3.c (antecedente D 2ª-4 O. 2-6-1994) y la **R. 28-1-2004, DG AEAT**, Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 2004 – Ap. 2º-2, “coordinación de actuaciones en materia de **riesgo recaudatorio**”.

Cabe preguntarse por el **posible anclaje constitucional en la necesidad de establecer mecanismos de control**. En este sentido, cabe citar la **BVerfG, 2BvL 17/02, de 9.3.2004** sobre la exoneración de las plusvalías de títulos valores que permanezcan en el patrimonio del contribuyente menos de seis meses.

El Tribunal Constitucional alemán entiende que el régimen sustantivo se justifica por el carácter especulativo o no de la operación (sigue BVerfGE 26, 302, 9.7.1969). Sin embargo, considera que la norma es inconstitucional por no establecer mecanismos de control (no hay retención en la fuente ni mecanismos generalizados de comprobación (sigue BVerfGE 84, 239, 27.6.1991). La inconstitucionalidad no se basa en la deficiencia fáctica de controles, sino en la deficiencia normativa.

### II. SOLUCIÓN LEGAL: DESNATURALIZACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD

En cuanto a la regulación precedente de la responsabilidad por transmisión de empresa, se observan ciertas contradicciones entre jurisprudencia y doctrina administrativa:

- La STS 15.7.2000 considera que no abarca sanciones ni retenciones.
- La RTEAC -recurso extraordinario unificación de criterio- de 25.9.2003 estima que abarca sanciones y retenciones

Podemos preguntarnos qué hay detrás de esta postura del órgano administrativo. A nuestro juicio se trata de una reacción –incorrecta- frente a supuestos concretos en que el contribuyente pretendía defraudar el pago de la deuda tributaria mediante personas interpuestas.

Así, la **RTEAC 24.5.2001** considera que existen **tres modalidades en el art. 72 LGT 1963**:

- **La sucesión jurídica**, consistente en la transmisión de la titularidad de la empresa.
- **Sucesión *de facto***: es decir, el cese aparente de la actividad de una empresa que, sin embargo, continúa su actividad bajo apariencia distinta utilizando buena parte de los elementos personales y materiales de la anterior
  - Elusión de las responsabilidades tributarias de la desaparecida
- **Sucesión mediante transmisión de elementos aislados** que permiten continuar con la actividad. Esta tercera modalidad suele combinarse con la sucesión *de facto*.

Pues bien, mediante su agresiva doctrina el TEAC intenta reaccionar frente a la sucesión de facto.

Así, la **RTEAC 24.5.2001**, relativa al **72 LGT 1963** considera que en el supuesto concreto queda **suficientemente acreditada** la sucesión de facto a través de las siguientes notas:

- Coincidencia de actividad y licencia fiscal en ambas empresas.
- Coincidencia del local de actividad de restaurante.
- Coincidencias familiares en los administradores en la empresa sucedida y en la sucesora.
- Continuidad de los trabajadores de la empresa sucedida en la sucesora
- Transmisión de los elementos de transporte de la empresa sucedida a la sucesora

Aunque el TEAC no lo razone expresamente, esta circunstancia sería la justificación de que el adquirente responda **también de las sanciones**, por formar parte de la deuda tributaria, puesto que adquirente y transmitente son, en realidad, la misma persona, disfrazada con ropajes jurídicos distintos.

Tras la reforma, el art. 42.1.c) Ley 58/2003 contempla un supuesto de hecho en el que se hace una referencia aún más clara a la transmisión encubierta:

- Sucesión por cualquier concepto en la titularidad *o ejercicio* de explotaciones o actividades
- No adquirentes de elementos aislados *salvo que permitan la continuación de la explotación*
- Excluye: actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal

Por lo que se refiere a las consecuencias jurídicas previstas en la el art. 42.1.c) de la Ley 58/2003, son más gravosas que en la redacción anterior, pues reflejan la interpretación que venía haciendo la doctrina del TEAC:

- Responsabilidad solidaria
- Se extiende a las retenciones e ingresos a cuenta
- Se extiende a las sanciones: a todas si no se ha solicitado certificado 175.2 y a las previstas en el certificado si este se ha solicitado y obtenido.

En realidad, la norma contempla dos supuestos con exigencias diversas respecto de la carga de la prueba e idénticas consecuencias: la transmisión manifiesta y la encubierta

La transmisión manifiesta se caracteriza por la existencia de un cierto “riesgo recaudatorio”; en concreto el mayor riesgo de falencia del transmitente. Sin embargo, no existe riesgo de defraudación

Podríamos preguntarnos si supone negligencia el no solicitar el certificado. La respuesta es negativa, pues no hay obligación legal de hacerlo, la Administración conocerá la transmisión si se cumplen las obligaciones tributarias que le son inherentes, aunque el certificado no se haya solicitado. Además, la solicitud no depende sólo del adquirente, puesto que se subordina a la autorización del transmitente y además se somete a un plazo relativamente amplio de contestación (tres meses) que podría hacerla inoperante cuando exista urgencia en cerrar la operación. Es más, como hemos visto, ni siquiera la solicitud del certificado exime del la responsabilidad de todas las sanciones.

Por lo que se refiere a la transmisión encubierta, supone un riesgo patente de evasión tributaria, pues se ha incurrido en simulación o en fraude de ley para realizar la transmisión. En este supuesto resulta claro que hay intención de eludir la deuda por parte del adquirente y es probable que transmitente y adquirente constituyan dos apariencias del mismo sujeto.

En cuanto al procedimiento en ambos grupos de supuestos es *aparentemente* idéntico, pero en realidad no es así:

En la transmisión manifiesta: a la Administración le basta con acreditar el título jurídico de la transmisión.

En cambio, en la transmisión encubierta: hay que probar la “transmisión” mediante una serie de indicios concurrentes que equivalen a probar la intención de evadir el pago del tributo.

Es decir, el precepto tiene unas consecuencias jurídicas muy agresivas. Estas consecuencias sólo son razonables en el supuesto de transmisión encubierta, que responderá a una intención defraudatoria. Paradójicamente, en este caso la Administración no podrá exigir la responsabilidad con automatismo, sino que

deberá desarrollar una actividad probatoria compleja, equivalente a la que sería necesaria para probar la participación del adquirente en la comisión de las infracciones tributarias del transmitente (puesto que ambos son una misma persona).

### III. EL PROBLEMA DE LA SOLUCIÓN: LESIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Por tanto, es necesario realizar un **control de proporcionalidad**, examinando si esta medida antifraude es *idonea* para conseguir su fin, es *necesaria* en el sentido que suponga la mínima intromisión jurídica en la esfera de los ciudadanos, y es proporcionada, en el sentido que los objetivos alcanzados justifiquen sus inconvenientes.

Como ejemplo de este control podemos mencionar la **STC 194/2000**, relativa a una **ficción de transmisión lucrativa cuando en el ITP se haya declarado un valor inferior en más de un 20 por 100 al comprobado por la Administración como "valor real"**.

Pues bien, el tribunal considera que existe una legítima finalidad antifraude. Sin embargo, el ámbito de la medida es arbitrario por insuficiente, al limitarse a las transmisiones entre particulares. En otras palabras, no se supera el control de idoneidad.

Además, el Tribunal consideró que los efectos de la medida era desproporcionados, pues se producía un gravamen de capacidades económicas ficticias. Tampoco se respetaba el control de necesidad pues "la norma ni establece excepciones, ni tiene en consideración las razones por las que existen las diferencias de valor".

Mencionamos este ejemplo, porque –al igual que en la responsabilidad por transmisión de empresa, nos encontramos ante una norma sancionadora de aplicación objetiva.

También resulta procedente mencionar la **STC 46/2000**, relativa a la tributación de las **rentas irregulares LIRPF**. La norma impugnada contemplaba un tipo fijo del 8 por 100 para los rendimientos irregulares, cuando el tipo medio efectivo de gravamen aplicable a la renta regular resultase cero. Por tanto, comparando dos sujetos con *idéntica renta irregular, tributaría más el que tuviera rentas regulares sometidas al primer tramo de la escala* (!). El Tribunal considera que la norma – pese a su legítima finalidad antielusiva- resultaba inconstitucional, pues el mayor gravamen de personas con menor capacidad económica *no* era "*un efecto singular*, justificable en el marco de la generalidad de la norma".

Con estos instrumentos, podemos someter al triple control de proporcionalidad el nuevo régimen de la responsabilidad por transmisión de empresa.

En cuanto a la idoneidad de la medida, encontramos que su ámbito se encuentra limitado a las transmisiones de empresas (completado con otros supuestos fragmentarios con diverso régimen: contratas y subcontratas, obstrucción del embargo). Tal ámbito es un tanto limitado y –esto es más grave– supone un trato de favor en los supuestos abusivos: no exigencia del recargo de apremio ni de los intereses de demora no liquidados en período voluntario

Por lo que se refiere a la “necesidad” o lesión mínima, cabe afirmar la existencia de otras soluciones *de lege ferenda* igual de eficaces y menos gravosas para la esfera jurídico de los ciudadanos. Nos referimos a la posibilidad teórica –no *de lege lata*– de aplicar cláusulas antiabuso en el procedimiento de recaudación.

Podría pensarse que estas cláusulas son difíciles de aplicar, pero precisamente en los supuestos abusivos (transmisión encubierta) el mecanismo de responsabilidad por transmisión de empresa se somete a unas exigencias probatorias –ineludibles– que no facilitan la actuación administrativa.

En cuanto a la proporcionalidad en sentido estricto (ponderación de bienes jurídicos) la medida parece claramente desproporcionada, pues abarca supuestos en los que no existe riesgo de fraude (transmisión manifiesta), exigiéndose, sin embargo, sanciones con responsabilidad objetiva. Por otra parte, nos encontramos con un supuesto especialmente desproporcionado: el del acreedor que adquiere el negocio para garantizar su viabilidad (en especial, los trabajadores de la empresa).

#### **IV. LA SOLUCIÓN DEL PROBLEMA: EXTENSIÓN DE LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO AL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN**

Finalmente, podríamos preguntarles si atendiendo al ordenamiento vigente sería posible acudir a la autotuela para reaccionar frente a situaciones abusivas en el procedimiento de recaudación.

La vía del art. 15 (“conflicto en la aplicación de las normas tributarias”) parece excluida, pues la conducta contemplada consiste en evitar el hecho imponible o minorar la base o la deuda.

Tampoco parece fácil acudir al art. 16 (simulación), pues este se refiere al hecho imponible. Además, la simulación debe ser declarada en el acto de liquidación.

En cuanto al art. 13 (calificación), constituye una operación inherente a la aplicación del derecho. Sin embargo su alcance es –a nuestro juicio- muy reducido, pues queda limitado por el ámbito de los arts. 15 y 16

No obstante, la **STS 29.4.2003** considera directamente aplicable la técnica general del **levantamiento del velo** para reaccionar frente al fraude en el ámbito de la recaudación. En el supuesto concreto se trataba del socio mayoritario (95%) de una sociedad con único cliente dedicada a la excavación y transporte. Dicho socio crea una a nueva sociedad (con una participación en el 99, 33% del capital) a la que aporta todos los activos de la anterior y que continúa trabajando para el único cliente. La administración reaccionó exigiendo la responsabilidad por transmisión de empresa, mientras que el Tribunal Supremo considera que procede el levantamiento del velo por aplicación de los principios generales del Derecho.

En palabras de la Sentencia, la “excepcionalidad de este caso” hace que la Sala considere que no es obligado aplicar el artículo 72 de la LGT y las disposiciones de desarrollo del mismo, sino lisa y llanamente la doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo».

Sin embargo, entendemos que el esta forma de proceder desnaturaliza los mecanismos antiabuso establecidos en la LGT, pues el art. 42.1.c) es una cláusula especial antiabuso que opera como *save harbour*. Afirmar –como hace el Tribunal- que los supuestos abusivos deben atacarse mediante el levantamiento del velo equivale a afirmar que el art. 42.1.c) sólo debería utilizarse para los supuestos de transmisión manifiesta, sin intención de eludir el tributo, en cuyo caso tendría aún menos sentido que la responsabilidad se extienda a las sanciones.

### **Conclusiones: situación actual**

- Existencia de un problema práctico real con alcance constitucional (control efectivo)
- Solución que desnaturaliza el régimen de la responsabilidad y quebranta los principios constitucionales
- Imposibilidad de soluciones alternativas *de lege lata*

### **Conclusiones**

#### *Solución de lege ferenda*

- Responsabilidad por transmisión de empresa:
  - Limitada a la transmisión manifiesta
  - Subsidiaria
  - Sin sanciones
- Atribución a los órganos de recaudación de potestades para aplicar cláusulas generales antiabuso

- Solución alternativa: escindir el régimen de responsabilidad por transmisión de empresas